

ARTÍCULOS

Doctrina casacional sobre la liquidación tributaria vinculada a delito y el régimen de recursos contra la misma

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS considera que estas liquidaciones tienen naturaleza instrumental y su legalidad debe controlarse exclusivamente en sede penal



(Imagen: E&J)

Mediante sentencia dictada el pasado 17 de marzo de 2025, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, se recurre la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El citado pleito parte de una liquidación provisional vinculada a delito contra **Hacienda**, por participación simulada de entidades con ocultación del verdadero sujeto pasivo, con una cuota defraudada de 8.933.480,94 euros por **ganancia patrimonial y de rendimiento de capital mobiliario, intereses de demora** de 1.996.571,80 euros y **deuda resultante** de 10.930.052,74 euros

La sentencia dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 3 y la Audiencia Nacional, desestimaron la pretensión de la entidad recurrente, declarando la validez de las resoluciones dictadas, y la no vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE en conexión con el juez ordinario predeterminado por la Ley.

Y es que, la cuestión litigiosa **versaba sobre la información que en materia de recursos procedentes contra la liquidación se indicaban en ella**, referida a que **no era susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa**. La parte recurrente denunciaba la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española (CE) en conexión con el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley del artículo 24.2 de la CE.

En el recurso de casación se plantea como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la determinación de la naturaleza y efectos del acto administrativo que finaliza el procedimiento ordinario de **inspección de Hacienda** y acuerda la liquidación vinculada a delito regulado en el artículo 254.1 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, recuerda el Tribunal Supremo que, sobre la cuestión de interés casacional se ha pronunciado en las sentencias 130 y 131/2023 aunque para un supuesto distinto, **pero también sobre la naturaleza de la liquidación vinculada al delito contra la Hacienda Pública** y tal pronunciamiento es aplicable al caso de autos.

Y en esas sentencias se declaró que las liquidaciones vinculadas al delito tienen posición instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos.



(Imagen: E&J)

Por ello, no se trata de un acto administrativo propiamente dicho, no es un acto común o normal revestido de los privilegios que les son propios y su regulación estatuye un sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria -y su cobro, bajo control judicial- en la medida en que su impago pudiera determinar, en un juicio anticipatorio, conjetural, provisional, efectuado por la Administración, la comisión de un delito, a efectos de su denuncia, esto es, de la puesta en conocimiento del juez penal de los hechos.

Dicho lo anterior, para resolver la cuestión de interés casacional, el Tribunal parte del artículo 254.1 de la LGT, que impide promover recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación vinculada al delito; también de la disposición adicional décima de la LJCA que prevé que, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos.

Y dicha regulación, dice el Supremo, no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción (artículo 24.1 de la Constitución), lo vulneraría vetar todo control jurisdiccional. Y es que, tal derecho fundamental es de configuración legal en cuanto a qué orden jurisdiccional corresponde conocer de su legalidad.

En este caso, **es el orden penal el que conoce de esas liquidaciones vinculadas a delito precisamente por su vocación instrumental pues, como señalan las sentencias 130 y 131/2023, son liquidaciones vinculadas a un delito contra la Hacienda, no delitos vinculados a las liquidaciones**. Así, se deduce del artículo 305.5 del Código Penal y de la LGT, cuya regulación, es esta:

“1º. Se parte de la regla general: si la Administración Tributaria aprecia indicios de delito «...se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título» (artículo 250.1).

2º. El artículo 253.1 nos dice que, si de las actuaciones de comprobación, se deducen indicios de delito, se formaliza una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

3º. Ahora bien, como puede haber aspectos o hechos no vinculados a delito, se aplica un régimen de división o separación, de forma que la Inspección dictará liquidación «...separando en liquidaciones diferentes aquellos [hechos] que se encuentren vinculados con el posible delito... y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito...» (artículo 250.1 párrafo segundo). Tal regulación se recoge, así mismo, en el artículo 305.5 del Código Penal.

4º. Respecto de los hechos no vinculados a delito, **se seguirá el curso ordinario** y, en lo que aquí interesa, con sujeción a las reglas generales de revisión del Título V, esto es, mediante revisión en vía administrativa o económico-administrativa, luego con acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa (artículos 250.3 y254.2 de la LGT y artículo 305.5 segundo, primer inciso, del Código Penal).

5º. **Ese mismo régimen se seguirá si la denuncia o querrela se inadmite**, en cuyo caso la terminación queda sujeta a las reglas generales (artículos 153 a 157 de la LGT), luego a las reglas ordinarias de impugnación. Si finalmente no hay condena penal por inexistencia de obligación tributaria, se aplica lo previsto en el apartado b) del artículo 257.2); y si no hay condena por otra causa se aplica el apartado c) del artículo 257.2, esto es, las reglas de los artículos 153 a 157.

6º. En cuanto a los hechos presuntamente delictivos, **la suerte de la liquidación es la prevista en el artículo 257.1**, de forma que el control judicial se efectúa en sede de la jurisdicción penal, a quien corresponde: «... determinaren sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley» (artículo 254.1)”.



(Foto: Archivo)

De lo expuesto se concluye por el Tribunal Supremo que **hay tutela judicial en la vertiente de acceso a la justicia**, ya sea ante el **orden penal** -si trae su causa en una liquidación vinculada a delito- **o bien contencioso-administrativa**, si se trata de aquellos hechos separables, o si no recae condena penal por causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria.

Por tanto, y conforme al artículo 93.1 de la LJCA, a efectos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción, se declara que el régimen de las **liquidaciones vinculadas a delito no vulneran ese derecho fundamental** respecto de la prohibición de ser revisadas en vía administrativa, económico-administrativa, y por la jurisdicción contencioso-administrativa, por razón de su posición instrumental respecto de una causa penal en el curso de la cual se podrá controlar la conformidad a Derecho de esas liquidaciones.

Aplicado lo expuesto al caso, **se desestima el recurso de casación**, sin condena en costas.



TEMAS RELACIONADOS: #ACCESO A LA JURISDICCIÓN #DERECHO TRIBUTARIO #HACIENDA PÚBLICA #INSTRUMENTALIDAD #LIQUIDACIÓN VINCULADA



SUSCRÍBETE A NUESTRA NEWSLETTER

SUSCRIBIRSE